

昭和二十七年二月一日  
第三種郵便物認可

第三種郵便物認可  
第三種郵便物認可  
第三種郵便物認可

# 經濟論叢

第103卷 第5号

---

- 利潤計算の資本家的論理 ..... 岡 部 利 良 1
- EEC共通農業政策とその轉換 ..... 山 岡 亮 一 36
- モンテスキューの財政論 ..... 木 崎 喜 代 治 54
- 

昭和44年5月

京 都 大 學 經 濟 學 會

## 利潤計算の資本家的論理

岡 部 利 良

**はしがき** 本稿は、さる2月26日、停年により京都大学を退くにあたって行なった私の最終講義・いわゆる停年退官講演を補筆したものである。この私の停年退官講演は、はじめ1月24日に行なわれる予定であったが、同月16日一部の学生により学生部が封鎖された(ただし1週間後には解除せしめられた)ことに端を発する大学紛争のため、やむなく前記2月26日に延期するをえざるに至っていたものである。しかしこの間紛争はさらにエスカレートし、この2月26日に予定していたものも実施が危ぶまれたが、幸いにしてとにかく終えることができた。しかし当日も、会場のすぐそばでは、少人数ではあったが、ヘルメット、ゲバ棒姿のデモ隊が往来するのがみられるというような状況であった。ところがさらに当日私の講演が終った数時間後の夜9時半ごろから突如全学共闘会議の学生により時計台下の本部封鎖が強行され(ただしこれも約20時間後には解除せしめられたが、この封鎖の解除などをめぐって)翌27日は終日緊迫した状態がつづいた。このような状況であったため、1日おくらせていたら私の講演はどうていできなかつたばかりでなく、あるいは退官までにその機会はまだえられなかつたかも知れない。私の講演が実施できたか、できなかつたかというようなことはもちろん些々たることであるが、予定していたことができたことは、やはりしあわせなことであつたと思う。ことにそれが今日の大学の問題にかかわる異常な紛争のなかにおけることであつただけに、私としてはやはり幾ばくかの感慨なきをえないといつたところである。

以下の文章は、こうした当時の異常な状態に私なりに思いをはせながら筆にしたものである。

なお、私のこの講演は、従来慣例にしたがひ、公開をたて前としていたものであつたので、どの程度にかこのことを考慮して行なわれたものである。また以下脚注に示した文献は、講演のさいにはいちいちふれえなかつたものを、本稿の執筆にさいして付したものである。したがって、このようにお読みとり願ひたいと思う。

## は じ め に

1 (来会者への挨拶ののち) ……私は、会計学という学問の専攻者でありますので、今日この退官記念講演としてお話をするにあたって選んだここにかかっている演題(論題として表記のもの)もじつはこの私の専攻する会計学に関するものであります。私としては、この退官記念講演としてお話しするには自分の専攻に関するものはもちろん一番しやすいわけですが、同時にまた、この退官記念講演としては自分の専攻に関するものをするのがもっともふさわしいことと思ひ、このようにした次第です。さらに私としては、この演題を中心として、私がいままでやってきた会計学研究の一つの総括として、私のこの学問にたいする考え方を申し上げてみたいと思っていますので、そのようにお聞き願えれば幸いですと思っています。さらに欲をいえば、これからお話しすることをもって、会計学についての常識的な(誤った)イメージを多少でも打破し、そしてこの学問について皆さんにさらに考えていただく一つの契機ともしていただければ、まことにありがたいことと思ひている次第です。

ところが、いま申したことと関連することですが、じつはこの会計学という学問は、一般の方々にははなはだなじみの薄いものであります。この会計学という学問も、広い意味では経済に関する学問の一つであります。経済学を研究しておられる方々にとっても、やはり同じようなことがいえるかと思ひます。ことにこれらの経済学を研究しておられる方々にとっても、この会計学という学問については、あまりよく理解していただけていないのではないかと、失礼ながらこのようにさえ思われる次第です。そこで本論に入る前に、直接この本論そのものにかかわることでもありますので、会計学という学問はどのような学問であるか、あるいはどのように考えるべきものであるか、ということを中心として多少概括的(予備的)なことを申し上げ、それから本論にはいっていきたいと思ひます。ただ会計学という場合、それにも今日では資本主義社会におけるもののほかすでに社会主義社会におけるものもあるわけですが(もっとも

この両者は本来本質的に異なるものです、今日これから私が会計学として問題とするのは、演題からもおわかりいただけるように、もっぱら前者の資本主義社会におけるもの（ことにそこで今日広く一般に行なわれているもの）でありますので、このようにご了承願っておきたいと思ひます。

2 ところで、まず会計学とよばれているものにたいし、ご承知のように通常単に会計といっているもの（これはわが国の場合ことに実務では経理ともいわれている）がありますが、この会計というのは、会計学研究の素材としてみられるものであると同時に、この会計学という学問にしたがって行なわれる実務・実践を意味しているものといえるものです。いわゆる会計実務あるいはしばしば会計実践とよばれているものがそれでありませう。また、こうした点からみると、会計学というのは学問、会計というのはそれにしたがって行なわれる実践、つまり両者は学問と実践という関係にあるものといえます。もっとも、よく理論と実践の一致あるいは学問と実践の一致ということがいわれますが、会計学という学問と会計という実践とのあいだには、あとで申し上げるように、むしろ多分に食い違い（すなわち不一致・背離）があり、しかもこの点はわれわれにとってまさに重要な問題をなすものでありますが、少なくとも基本的には、両者はいま上に申したような意味においてやはり学問と実践という関係にあるものとみることができませうので、ここではまずこのように申し上げておきたいと思ひます。

ただ私はいま会計学という学問にたいする実践（実務）を意味するものを会計と申しましたが、じつは会計とよばれているものには、広くみると、われわれの家庭で家計簿をつけることなどからたとえば官庁の会計というようなものにわたるいろんなものが含まれていませう。しかし会計学でとり扱っている会計というのは、一般には（利潤の獲得を目的とし、したがって資本家の支配する）企業の会計（すなわちいわゆる企業会計）であり、ことに会社なかんづくその近代的なものとしての株式会社の会計であります。またこの株式会社の会計のうちでもとくに問題となるのは大企業・独占企業のそれでありませう。そこでまたこの

ような関係から、これから私のこの講演で会計学としてとり扱いますのも、じつは企業会計学あるいはさらに会社会計学ことに株式会社会計学とよぶべきものでありますので（またその中心をなすものはやはり大企業・独占企業の会計に関するものであります）、それでこのようにお考えおき願いたいと思います。

## I 会計・会計学という学問についての私の見方

1 ところで、まずいま上に申した会計というものについてみた場合、ここでまず私たちにとって問題となる点として申し上げておく必要があるのは、この会計というものについて一般にもたれているいわば常識的な考え方です。じつは普通には会計といえば、単に銭（ぜに）勘定をすることとか、机上の計算事務的な仕事にすぎないものとか、あるいはさらに何か商売のことを帳簿につける、こういったものとして考えられているにすぎないというよいと思います。またこういった会計についての考え方から、会計学という学問についても、それは普通には単に帳面の付け方を教えるものとか、あるいは何か商売上の（したがって営業に関する）計算の仕組みを教える一種のいわば単なる計算学のようにみられ、そこでまたこのことから、それはきわめて技術的（形式的）な学問であり、あるいはさらにイデオロギーなどにはなんらかかわりのない、いわば不偏不党な、中立的な学問のように考えられているにすぎない。すなわち、大体からいえば、このようにいってよいと思います。

ところが、さらにいま申したようなことから、会社で行なわれている会計というようなものは、国の経済政策とか財政政策などが広く直接国民経済あるいは国民生活にそれぞれ重大なかわりをもっているのとはちがって、別に国民経済とかわれわれ国民の生活にはなんら関係のないもののようにみられているのがこれにまたきわめて普通であるというよいと思います。少なくともこうした見方が現に広く行なわれていることは事実としてみられるところであるといえます。

しかし、このような現に広く行なわれているというよい会計についての考

え方は、じつはこの会計というものについてあまりよく知っておられないことからくるいわば一種の誤った先入観によるもので、全くまちがいでであると申し上げなければならぬ。もっとも、こうした会計についてのまちがった考え方については、じつは会計学者の側に多分に負うべき責任があり、しかもこのことは、ここでまたとくに見逃されてはならない点として申し上げておかなければならぬ。すなわち、少なくとも大体からいえば、従来、会計学者自身、私がいま上に申したような会計と国民経済あるいは国民生活との関係といった問題については、けっしていうに足るほど関心を払ってきたとはいえない。むしろ、こうした問題は不当になおざりにされてきたというのが当てさえいと申し上げてさしつかえない。しかもこの点は、会計学の研究におけるまさに重大な欠陥をなすもので、会計学自体の問題として大いに反省を要するところとしてさえみなければならぬ重大な問題をなすものです。少なくとも私としてはこのように申し上げてなんら不当でない。こう考えている次第です。

2 ところで、いま上に申した点について、私の考えるところにより一応まず要点を申し上げますと、じつは会計にしても、それに関する学問としての会計学にしても、けっして単に会社（企業）の机上で計算的な事務をとり扱っているにすぎないものとか、あるいはそれに関する知識を与える単に技術的（形式的）な学問といったものにとどまるものではなく、むしろこれらのいずれも、国民経済・国民生活にそれぞれきわめて重大な関係をもっているものであり、したがって当然またこのように考えられなければならないものです。しかもいま申したこの重大な関係というのは、さらにより具体的に申し上げますと、まず多くの国民は、こうした会計あるいは会計学というものにみられるそのあり方・存在の仕方によって多分に被害（被害的諸影響）をこうむり、あるいはさらにより端的にいえば、これらの多くの国民はその財産・所得の一部を不当に奪い去られる（あるいは与えられるべきものを与えられない）、すなわちこのような形で種々の収奪を受けていることをその内容としているものであります。さらにくわしいことはのちに申し上げますが、じつは皆さんも、お気づきにはなっていないにし

でも、日ごろからこのような収奪を受けている被害者といえます。そしていまわれわれの場合ここでまず問題となるのは、じつはこうした問題にかかわることでもあります。

そして私は、いま上に申したような会計あるいは会計学という学問のあり方・存在の仕方によって多くの国民が種々の収奪を受けていることを、実践としての会計というものが営む作用という点からみて、会計の収奪的機能とよんできましたが、この会計の収奪的機能ということは、今日資本主義社会において広く一般に行なわれている会計あるいは会計学なる学問の性格をまさに特徴づけている基本的な点をなすものとしてみられるものであります。ところで、いま申したような会計の収奪的機能という点からみるなら、そこには当然収奪される者にたいして収奪する者が存在しているはずであり、そこでここにまた収奪・被収奪という関係が生ずる。経済学上通常収奪といえば、生産過程あるいは流通過程その他国の経済政策などによるものが考えられていますが、それはけっしてこうした種類のもののみにとどまるのではなく、じつは会計もまさにその一翼を担っているものであります。しかもいま申しているこの収奪ということは、その性質上当然また富と貧困につながるものであります。そこでまた、いま上に申したような点からみると、会計あるいは(学問という点からいえば)会計学なる学問もこの富と貧困ということにけっして無縁などころでなく、むしろそれに重大なかかわりのあるものとしてみなければなりませんし、しかもこうした会計あるいは会計学なる学問についてみられることは、すでにことからの性質から一見して知っていただけるように、われわれに与えられているまさにきわめて重大な問題としてとらえられなければならないものです。そしてここではまずこういったことを申し上げておきたいと思います。

ところが、すでに申したところからやはり容易にお考えいただけるように、私がいま上に申したような富と貧困につながる会計の収奪的機能というようなことは、じつは従来会計学上ではほとんど考えられるに至っていない。あるいは不当に閑却されているとさえ申してさしつかえない。そして専門の研究者の

あいだでさえこういう状態であるから、その他の方々がかうしたいま上に申し  
ているような問題に関心をもってこれられなかったといっても別に不思議では  
なく、むしろ当然の成行きとさえいえるかと思ひます。ただ最近では、ことに  
わが国の場合においてですが、一部の会計学者のあいだでは、いま上に申した  
ような会計学上の問題が次第に論議されるようになってきていますが、それも  
まだ少数者の範囲におけることで、それ以上にはでていないような状態です。  
しかしいづれにしても私としては、いま上に申したような会計の収奪的機能と  
いうことをおいて(今日資本主義社会において広く一般に行なわれている)会計ある  
いは会計学という学問の本質はどうていとらええないものと考え、そしてこの  
ような考え方のもとにこの会計学なる学問あるいは会計・会計実践に関する問  
題を理論的・実証的に、ことにまず理論的に解明することを私の会計学研究の  
中心的な課題としてきた次第です。

演題としてかかげました問題は、じつはこのような私の会計学の研究に関す  
るものでありますが、いま上に申したことに関連して、会計あるいは会計学な  
る学問について、なお多少みておく必要がありますので、いま少し申し上げた  
いと思ひます。

## Ⅱ 会計・会計学の資本家的性格とその批判的課題

1 まず会計についてですが、それは元來企業経営の手段とされているもの  
であり、しかもこの点にまずその特質がみられるとさえいえます。元來企業を  
経営するには、その実態をなるべく詳細に、しかもこの企業の実態なるもの  
の性質上それを具体的・数字的にとらえなければならない。そして会計という  
のは、じつはこのことを行なっているものです。(なおいまここにいう企業の実  
態というのは、別の言葉でいえば企業の活動というようにいえるものであり、あるいは  
さらにより学問的な表現をもつてすれば、それは少なくともその基本的な内容からいっ  
て、いわゆる個別資本の運動過程としてとらえられるものです。)さらにことに株式  
会社のような場合には、株主その他の投資家から資本を収集しあるいは確保す



るために、会社の実態を多かれ少なかれ外部に知らせなければならない。そしてその役割を果しているのが公表される貸借対照表、損益計算表等のいわゆる財務諸表とよばれているものです。しかしこの財務諸表なるものは、その他さらに種々の役割を果しているものであり、しかもこの点は、いま上に申した会計の収奪的機能ということに関連してわれわれにとってまさに重要な問題となるものでありますので、この点、ここにとくに申し上げておきたいと思ひます。しかしいづれにしても、会計というのは、いま上に申したような企業経営上の必要に応ずるためのものとして行なわれているものであり、したがって、その手段とされているものということが出来るものです。そして今日（資本主義社会において）広く行なわれている学問としての会計学というのは、じつはこのような会計に関する知識（ただし学問的に正確にいえば、その仕方・やり方ならび利用の仕方〔私はこれを総括して会計方法とよんでいます〕に関する研究<sup>1)</sup>）を内容とする学問である、というようにいふことができます。

ところで、元来会計なるものは、いま申したように企業経営の手段とされているものであることからして、当然それに役だつものであるということが必要とされ、あるいはむしろ必須の要件とさえされることとなりますが、現にそれは、企業経営上むしろ不可欠なものとしてそれに役だたしめられているのが事実として広くみられるところです。ところがまた元来会計学という学問は、このような会計に関する学問として存在しているものであるということから、それも当然企業に役だつものであることが要請されることとなります。そして、この学問としての会計学も、現に一般にはやはりこのような要請にこたえることを明らかにその内容としているものであるということが出来ます。またこうした点から、この会計学という学問は、少なくとも一般には必然的に企業ひいて（その支配者たる）資本家の立場に立ち、またそのために彼ら資本家の利害を考慮・尊重しあるいはこのことをむしろ主眼とすることをその基本的な性格と

1) この点に関する私見の詳細については、拙稿、会計方法と会計学の特質(1)(2)、「税経セミナー」昭和44年11月、12月、参照。

するものとならざるをえませぬし、また現にそれはこのような性格をもつものとなっているのがきわめて明瞭にみられる事実とさえいえます。(またこのことは、今日一般に行なわれている会計学に関する論著を多少し細に検討してみていただければ、おそらく容易に知っていただけることと思います。)

そこで私は、いま上に申したような会計学の性格をその資本家的性格とよんできましたが、この資本家的性格ということこそ、じつは今日資本主義社会において広く一般に行なわれている会計学なる学問のまさに特質をなすものであり、またこのような意味において、この会計学なる学問は、経済学上よくいわれているブルジョア経済学といういい方になぞらえていえば、まさにブルジョア会計学とよぶべきものにほかならない。すなわち、このようにいうことができます。(また現に実際に行なわれている会計・会計実践がやはり同様に資本家的性格をもつものであることは、いままでお話ししてきたところから容易におわかりいただけることと思います。)ただ私は、(他に若干の理由もありますが) こうしたこのブルジョア会計学を、それは今日資本主義社会において広く一般に行なわれているものであるということから、別にまた通用の会計学というようによんでおり、そしてこれからお話しするところでは、この通用の会計学という言葉をいま上に申したブルジョア会計学というのと同じ意味のものとして用いることにしますので、このようにお含みおき願いたいと思います。

しかし、会計学についていま上に申したようなことは別に異とするに足ることではなく、むしろ資本主義社会における学問が一般にもつ性格を会計学も共有しているにすぎないとみてよいものであり、あるいはこのようにみるのが至当とさえいえるはずです。

2 ところで、さっき申した会計の収奪的機能というのは、あとで申し上げるような学問としての会計学との関係からみると、じつはいま上に申したようなこの学問の資本家的性格なるものに直接つらなるものとしてみられるものであります。すなわち、それは単に実践としての会計においてのみ問題となるものではなく、それには現に実際には、いま上に申したような学問としての会計

学の資本家の性格なるものが不可分にむすびついており、むしろこのような点に、この学問の場合における実践とのつながりを如実にみることでさえいえます。またこうしたこの会計の収奪的機能なるものは、これもまさに会計の資本家的性格としてとらえられるものにほかならないといえます。

しかも、以上にお話ししたところからお考えいただけるように、じつはいま上に申したような学問としての会計学ならびに会計の資本家的性格なるものは、これらの各本質をなすものとしてとらえられるべきものとみられるものです。したがって、こうしたこの資本家的性格ということをおいては、これらの会計学ならびに会計の本質を明らかにすることはやはりとうてい不可能とさえみなければなりません。ところが通用の会計学においては、こうしたいまここに申しているようなことはやはり全然といていいほどかえりみられていない。しかしこのことは、当然さらにたち入ってみるべき問題を不当に回避していることを示すもので、もちろん、けっして学問の道をなすものではない。少なくとも私としてはこのように申し上げなければならない。

3 すでにお話ししてきましたように、会計学という学問は企業の会計(いわゆる企業会計)に関する学問ですが、それは、この企業の会計が、すでに申したように元来企業の実態(企業の活動・個別資本の運動過程)にかかわるものであることからいって、企業に関する学問ともいえるものです。ところがまた企業は一般に個別経済ともよばれているものです。(より正確にいえば、それはこの個別経済とよばれているものの代表的なものとしてあげられるものです。)そこでまたこうした点からして、会計学という学問は企業なる個別経済に関する学問としてもみられるものであり、またこのことから、それは経済学を広義に解するとき、明らかにその一部をなすものといえます。ところで、ご承知のように、元来経済学という学問は、他の学問と同様もちろん真実を追求しながらも、それによって人間を貧困から解放し、そしてその生活を少しでもより豊富にせしめることをその本来の目的とするものであります。そしていまこうした点からみると、いままでお話ししてきたような企業(資本家)の立場に立

ち、またそのためにまずその利害を考慮し尊重することに主眼をおいている通用の会計学のあり方は、もちろん、けっしてそのまま首肯しうるものではない。それは明らかに批判を免れえないものであり、むしろこのようにみることこそ至当とすべきものです。あるいは当然このように考えらるべきものといわなければならぬものです。

4 いま上に申したことに関連してここで当然さらに問題となるのは、それでは、われわれとしては、以上にみるような通用の会計学とは異なるどのような会計学をみずからもち、あるいは確立すべきかということです。また私自身じつはこのように考え、そしてこうした問題にこたえることをみずから自己の学問的課題とし、またこうした自己の学問的課題としてきたことを、以上にみるような会計（会計実践）あるいは通用の会計学を批判的に研究すると方法によって行なってきたのでした。私の微力のゆえに問題はなお幾多残されていますが、少なくとも私自身としては、このようにして上にいうような自己の学問的課題としたことを少しでも果そうとしてきたということが出来ます。またこうした点からして、私の会計学の研究は、ほとんど通用の会計学の批判（すなわち会計学上の通説批判）ないし実際に行なわれている会計・会計実践の批判＝会計批判を中心として行なわれてきた、というようにいってよいと思います。あるいはいま上に申したような点からいえば、会計学批判・会計批判こそじつは私の研究の中心的な課題としてきたところであるともいうことが出来ます。そして、このような会計学批判・会計批判を意図しあるいは現に行なっている会計学を、今日われわれみずから、そして人もよんで批判会計学といっていますが、私自身、じつはこの批判会計学こそまさにわれわれの確立すべきものと考えてきた次第です。

そして今日、（ごらんの演題のもとに）お話ししようとすることは、じつはこのような私の会計学研究の主要な一部をなすものであります。それは、私がかつてに関心をもってきた問題であり、またことに会計学上からいえば、その中核的な問題（少なくとも最重要な一つ）をなすものといえるものであります。

しかし、このような私がこれからお話ししようとする問題は、お聞き下さればわかりますように、単に会計学上の問題であるというばかりでなく、むしろさらに経済学上の問題をなすものでもあります。またことに今日このようにお集り下さった方々の多くは経済学を研究しておられる方々だと思われまじ、したがっていま申したような点から、これからお話しすることについては、皆さんにもさらにお考えいただき、ことにご批判願えればまことにありがたいと思っておりますので、ぜひそのようによろしく願いたいと思存じます。

### Ⅲ 利潤計算上の問題

1 ところで、ひとくちに会計学といっても、それには簿記論とよばれているものをはじめいろんな分野がありますが、私が今日ここで問題としようとするのは、そのうちの(たとえばわが国では)損益計算論とよばれているものであります。この損益計算論においていう損益計算というのはだいたい英米流のい方で、ドイツではこれを成果計算(Erfolgsrechnung)あるいは人によっては利潤計算(Gewinnrechnung)などといっています。そして演題にある利潤計算というのは、会計学上にあるこの利潤計算のことです。専門家以外の方々にはこのような表現によってお話しするのが理解していただきやすいのと、これから申し上げるような問題の性質上、この利潤計算という用語によるほうがよりふさわしいと思われまじるので、ここではこの用語を用いることにしたわけです。

ご承知のように、企業の目的は利潤を獲得することにあります。またこのことから、企業がどのようにしてどれほどの利潤を獲得したかを明らかにすることは、単に企業にとってのみでなく、社会的にもきわめて重要なことです。そしてこのことは、現に一般には会計上の問題としてとり扱われているわけですが、それがいま上に申したいいわゆる利潤計算です。じつはこの利潤計算(損益計算)というのは、会計学上でもとくに基本的な問題をなすもので、またそれだけにきわめて重要な意味をもつものです。そして、私がここでこの利潤計算

の問題をとりあげることになりましたのは、じつはこうした点からであります。

2 私はいまこのようにこれから私が演題にかかげてある問題としてとり扱おうとすることを利潤計算と申していますが、この利潤計算とよばれるもので問題とされている利潤というのは、じつはわが国の場合、学問上でも経営学や会計学ことに後者の会計学ではほとんど利益というようにいっています。またこの利潤と利益という用語は、大体においては一般にも同じ意味に用いられているといえます。もともとこの二つの用語は、いずれも外国語の income (net income), profit あるいは Gewinn (Reingewinn), Profit などによるものであり、そしてじつはわが国では、これらの外国語がそれぞれともに利潤あるいは利益と訳されているといえます。

しかし、利潤という語をマルクス主義経済学でいう剰余価値に該当するものをさしていうとすれば、それと普通いわれているいま上に申した利益あるいはことに会計学上という利益とは非常にちがったものです。しかもこのことは、単に会計学上においてのみでなく、経済学上においてもきわめて重要な問題をなすものとしてみられるものであり、そして私がこれからお話しすることは、じつはこうした点にかかわってくるものです。なお、いまここにいう利益ことに会計学上という利益というのは、企業の取得するものであることから、しばしば企業利益 (business income) とよばれていますが、いま申した利潤計算においていう利潤というのは、じつはこの企業利益とよばれているものに当たるものであります。

ところで、この利潤計算 (企業利益の計算) を行なうには一定の計算形式があり、またそれは細分すれば幾つかのものに分かたれますが、これを集約し一括して示すとつぎのように表わされます。(ただし、これから申し上げるところでは、つぎに示す損失についてはいちいちふれないことにします。)

収益 - 費用 = 利益 (あるいは損失)

そしてこのうち、一般に問題とされているところにしたがっていえば、収益とは (原則として) 営業上あるいはそれに付随してえられる価値の増加分であ

り、費用とはこの価値の増加分に対応する他方の価値の減少分といえます。またこの場合、前者は積極的要素、後者は消極的要素ともよばれています。そしてこれらのものはそれぞれまた利益算定要素としてとらえられるものであります。しかしいずれにしても、上の計算形式からみると、それによって利益を計算することは一見簡単なことにみえますが、じつはけっしてそうではない。これからお話しするように、この計算形式のもとに利益を計算するには、それぞれさらに究明を要するしかも複雑多岐にわたる問題が存在しており、そして今日のこれからの私のお話は、直接こうした問題にかかわるものであります。

上の計算形式についていまいし申し上げると、それは税法上企業の所得に課税する場合の所得計算の形式と同一のものといえるものです。ただ税法ことにわが国の法人税法では、会計学上という前記の収益・費用・利益はそれぞれ益金・損金・所得とよばれています。しかしこれらのおのおのものは、本来からいえば概念上同一のものであり、したがって、いま上に所得といっているものも、本質的には会計学上という利益(利潤)と別に異なるものではありません。

3 ところで、これからお話しすることに直接かかわるところの、上の計算形式のもとに行なわれる利益の計算に関してまず問題となる点を申し上げます、それは、(1)会計学上における理論上の問題と(2)現に行なわれている会計実践・会計実務における実際上の問題にわけてみることができます。むしろ、このようにわけてみるのがぜひ必要とさえいえます。またこの(1)、(2)の場合における問題の要点は——じつはこのことこそ、これから申し上げるように、いまわれわれの場合まさに問題となるものですが——大体つぎのように示すことができます。

(1)理論上の問題… (より小) (より大) (より小) …理論上の利益の過小把握

$$\text{収 益} - \text{費 用} = \text{利 益}$$

(2) 実 際 上 (A)… (より小) (より大) (より小) …実際上の利益の過小計上  
 の 問 題 (B)… (より大) (より小) (より大) …実際上の利益の過大計上

このうち(1)の理論上の問題というのは、通用の会計学では本来理論的(科学的)に考えられるものより収益はより小、費用はより大、したがってその結果利益はより小としてとらえられていること(理論上における利益の過小把握)を示したものです。これにたいし、(2)の実際上の問題のうちまず(A)は、現に実際に行なわれている会計・会計実践では、(1)の場合よりさらにいっそう収益はより小、費用はより大、その結果利益はいっそうより小としてとらえられていること(実際上における利益の過小計上)を示し、また(B)はそれぞれこの逆のことが行なわれていること(実際上における利益の過大計上)を示したものです。ところで、会計学上通常粉飾(事実のごまかし)とよばれているものは、一般にはこの(2)の(A)(B)両者の場合をさしており、またこのうち通常とくに問題とされているのは(B)の利益の過大計上の場合ですが、しかしこうしたこの会計上という粉飾という点からいえば、実際上むしろ一般に広く行なわれているのはじつは(A)の利益の過小計上の場合です。またそれは、少なくとも実質的には利益の隠匿を意味するものです。そしてこれらのことは、ここでとくに注意していただくべき点として申し上げておかなければならない点です。(なお上の(A)(B)の場合については、法規ごとに商法・税法なかんづく後者の税法において行なわれている収益・費用〔益金・損金〕に関する各種の諸規定との関係が一つの重要な問題となりますが、ここでは論議を進めるうえからの都合上、このことによれるにとどめておきたいと思ひます。)

利益の過小計上ということが上に申したように一般に広く行なわれていることについては、のちになお多少具体的にふれたいと思ひますが、いずれにしてもそれは、利益を不当に過小に計上することにより、実際にえられたものより表面に表わされた利益の少ないことをたてに(あるいは口実と)して配当を規制するとか、租税の軽減を図り(これは端的にいえば脱税にはかならないものですが、この脱税された分は、国あるいは地方自治体が一定の税収入を確保することを必要とするかぎり、他の納税者ことに一般の国民に転嫁されることになる)、あるいは賃金の抑制を行なう、等々のことより、利益を企業外に流出せしめないで内部に留保し、そして資本の蓄積を図ることをその目的としているものといえ



ます。しかもこうしたことはとくに大企業・独占企業において行いうることであり、したがって、それは当然またことに独占の強化（ひいては現体制の維持という目的）につらなるものです。そしてさきに問題とした会計の取奪的機能というものは、いま二、三の例をもって示すと、じつは上にいうような形で行なわれるものですが、さらにこうしたいま申しているような点からみると、それが資本家、労働者、その他の国民にとってどのような意味をもち、あるいは事態をもたらすものであるか、その大休のことは一応知っていただけるだろうと思います。

4 しかし、いま上に申したようなまさに重大な問題にかかわる会計上の粉飾ことに利益の過小計上ということは、すぐ前に申したように、一般には現に実際に行なわれている会計・会計実践によるものとしてのみ考えられているにすぎませんが、実際には、それは単にこうした場合のみ問題となるにとどまるものではありません。じつはその前に、あるいはいわばその背後には、上にあげた(1)の場合、すなわち通用の会計学では本来理論的（科学的）に考えられるものより収益はより小、費用はより大、したがって利益はより小としてとらえられているという、こうした問題が介在しているのであり、しかもこのことこそ、じつはここでわれわれのとくに注目を要するものです。また、こうしたいま申しているような点からみると、会計上の粉飾ことに利益の過小計上という場合、問題はまず通用の会計学で説かれている（利益算定要素としての）収益・費用のとらえ方、すなわちこれらの概念規定の仕方あるいはこの収益・費用の理論（理論構成）に求められなければならないはずであり、したがってまた、このような点こそ当然まず説明すべきものとして考えなければならないはずです。ことにこうしたいま申しているような点においては、すでに事理のうえからいって、いま一方の実際上の問題も、少なくともこれを理論的（科学的）にとり扱うことはできない。そしてここでは、このような点こそ、われわれの問題のとり扱い方にかかるものとして、とりわけまた重大な考慮を要するものとして考えられなければならないものです。

そこで、こういった点から、これからお話しするところでは、上にあげた二

つの問題のうち——実際上のそれについては、これももちろん、すでに申したところからお考えいただけるようにきわめて重要な問題ですが、(時間上の制約もありますことからして) いちいち入ってみることはすべておき——いま一つのいま上に申したようなまず解明を要する理論上の問題にもっばら焦点をおいてさらに論議を進めたいと思います。

5 いままでお話したところでは、上に問題とした収益・費用については、これを単にこのように収益・費用としてとり扱ってきましたが、じつはこのいづれももちろん単一のものではなく、それぞれ種々の諸項目(諸要素)から成っているものであります。そして、いまこれらの諸項目について、会計学上通常行なわれているところにより、その大分類にあたる主要項目を示してみると、つぎのように表わせます。

収益——(1)営業収益(=売上高)、(2)営業外収益(受取利子、その他)

費用——(1)売上原価(商業の場合の仕入原価・工業の場合の製造原価によるもの、後者の製造原価はさらに原料費、労務費、製造経費に大別される)、(2)一般管理費および販売費(販売員給料手当、その他)、(3)営業外費用(支払利子、その他)

そして、以上において通用の会計学で理論上(あるいは会計・会計実践において實際上)収益はより小、費用はより大としているという場合、それは当然これらの諸項目(あるいはその細目にわたるもの)ことにいうところの操作・粉飾の対象となるものをそれぞれより小、あるいはより大としているということです。したがって、こうしたこれらの諸項目を問題とするについては、当然その個々のものについてそれぞれさらに具体的にみる必要があります。またこの場合、収益についてもとりあげられるべきものとして問題となるものは少なくありませんが、それよりさらにより複雑な内容をもち、とくに吟味を要するのは費用の場合です。それで、ここではこういった点を考慮し、問題のとり扱い上前者の収益についてはすべて割愛し<sup>2)</sup>、もっばら後者の費用のみを対象としてみる

2) ここでこのように割愛したこの収益についての問題点に関する私見については、拙稿、損益計算論、馬場克三編「理論会計研究」昭和43年、37-50頁、参照。

ことにしたいと思います。しかしこの費用の場合にも、問題はこれをさらに大別して、(1)いかなるものを費用とすべきか、すなわち費用としての性質をもつもの=費用項目(費用要素)——他方からいえばかかる費用としての性質をもたないもの=非費用項目(非費用要素)——の確定に関するものと、(2)費用としてとらえるものの価値・価格の決定に関するもの(すなわちいわゆる費用評価の問題、またこれはとくに費用の場合には、企業の所有する設備・原料・製品などの価値・価格が下落した場合、この下落した部分すなわちいわゆる評価損なるものはこれをどのように考えとり扱うべきかということがその主たる問題となるものです)に分けてみる必要があります。しかしこの兩者のうちでは、問題の性質上まず前者がより根本的な問題であり、したがって、それがまず解決されるべきものと考えられるばかりでなく、そこにはこれから申し上げるように多分に論議を要する種々の問題が存在しますので、後者の問題ももちろん重要ではありますが(じつは現にこの後者の問題の場合においても、通用の会計学では、収益にたいし費用はより大というまさに資本家的な考え方がきわめて明瞭にさえとられているといえます)、しかしここではそれはやはりすべておき、もっぱら前者の費用項目(費用要素)の確定に関する問題を取り扱うことにしようと思います。

しかし、問題をこのように限定しましても、じつはそれにはここでとうてい論じ切れないほどの種々の問題が含まれていますし、またその相当部分のものについては、私自身いままで別の機会にそれぞれ論じてもきていますので<sup>3)</sup>(必要な方にはそれをみていただくこととし)、ここでは要点のみを申し上げるにとどめざるをえませんので、このようご了承願いたいと思います。

#### IV 利潤算定要素としての費用の理論的把握——何が本来の費用か

1 それでは、以上に申したようなことを前提するとして、会計学上問題となる費用とはいったいいかなるものであるのか。(この会計学上問題となる費用というのは、いまでもお話ししてきたところからお考えいただけるように、さらに別の言

3) 拙稿、原価の本質、「経済論叢」昭和25年5月；残余利潤としての企業利益論、京都大学会計学研究室編「企業利潤論」昭和43年、264頁以下のほか、のちの脚注(9)、(12)に掲出のもの、参照。

業でいえば個別経済として企業の費用ということであり、したがってこれからとり扱うこの会計学上の費用については、会計学という言葉にとらわれなくて、このように個別経済としての企業の費用あるいは単に企業の費用というように考えていただくと、この会計学なる学問になじみのない方々にも、理解に便なのではないかと思いますので、このようにお聞きいただくとよいかと思ひます。)

ところで、元来費用の問題というのは、会計学上というよりは、ご承知のようにすでに古くから経済学上の問題としてとり扱われているものです。この費用をいま上に申した企業の費用というようにいいかえても、同じことがいえるだろうと思ひます。またこの費用というのは、申し上げるまでもなく、当然まず利潤との関係において問題となるものです。しかし、こうしたこの費用についてみた場合、その概念に関する抽象的・一般的な規定の仕方は別とし、それにはそれを構成する個々のものとしてどのようなものが含まれるのかという点になると、従来経済学上においても人々の見解は異なるばかりでなく、むしろけっしてそれほど明確にされているとはいへない。あるいは問題は多分に残されたままであるときえみなければならぬ。そしてこのことは、経済学上の問題という点からみても、そこでとり扱われている費用論の重大な欠陥としてさえみられなければならないものですが、いずれにしても、いま上に申したような点は、いま私にとってまずとくに問題となる点です。

私がいま上に申した費用を構成する個々のものとして経済学上どのようなものが考えられているかを、これから申し上げることの一つの手がかりとして、まずそのおもな二、三のものについてみると、たとえば、古くは価値学説史上生産費説とよばれているものの一部のものにおいては、生産費の概念のもとに利潤がその一部をなすものとさえされています<sup>4)</sup>。また費用の概念としてよく引き合いに出されるものの一つにケンブリッジ学派の創始者といわれるマーシャルによるものがありますが、このマーシャルの場合、彼が実質生産費にたいし貨幣生産費とよんでいるもの（これは財貨を生産するに要する一切の努力・犠牲にたい

4) 堀経夫、生産費説、大阪商科大学経済研究所編「経済学辞典」第3巻、昭和6年、1515-1516頁、参照。

して支払われる貨幣額としてとらえられているものです)のなかには、生産手段の費用、賃金のほか利子、保険料などが含まれています<sup>5)</sup>。さらに近くは、これもよく問題とされるケインズが費用ことに生産費としているもののなかにも、やはり生産設備・原料等に要する費用、賃金などのほか、利子、地代、保険料などがあげられています<sup>6)</sup>。しかもこのように利子、地代、保険料などを生産費(したがって費用)とする見解は、経済学上現に広くみられるところです。また学者によっては、租税、営業権・特許権などの諸権利(いわゆる関係財)の価格(なおこれはこれらの諸権利の償却額として問題となるものといえます)もやはり生産費とされています<sup>7)</sup>。さらにことに会計学上では、交際費(遊興飲食費、機密費、その他)、寄付金のようなものまで生産費あるいは少なくとも費用としているのが広く一般にみられるところです。ところが、いま会計学上のことはしばらく別とし、経済学上の見解に限ってみても、現に他方では、利子、地代のごときものは本来けっして費用ではなく、利潤の一部(利潤からの分配分)をなすものとされています。また保険料(これは企業の場合には通常損害保険料として問題となるものです)や租税、諸権利の償却額などについても、これらのものを費用ないし生産費とみることにについては現に異論があり、あるいは人々の見解は必ずしも一致しているとはいえない。すなわち、こういう状況です。

そしていまこのような見解の相違を前にしてみると、それではわれわれとしては、さしあたりいま上にあげたようなものだけについてみても、そのいずれのものを費用とし、あるいはそれから排除すべきものとすべきであるか。当然こうしたことの決定に迫られる。しかもその結果のいかんにより、利潤ことにその大きさは当然異なってくる。そしていまわれわれの場合、問題がまさにこのような点にあることは容易におわかりいただけることと思います。またじつは私自身、現にいま上に申しているような問題に当面してきたわけです。そしてこれから申し上げることも、じつはこのような私自身当面してきたことに

5) cf. Marshall, A., *Principles of Economics*, 8. ed., 1920, Book V, Ch. III.

6) cf. Keynes, J. M., *The General Theory of Employment, Interest and Money*, 1936, Ch. 6.

7) たとえば、高田保馬「経済学原理」昭和22年、103頁、参照。

直接かかわるものであります。ところが、こうしたいま上に申しているような問題については、じつはその性質上、本来費用とはいかなるものであり、あるいはどのようなものをもって費用とすべきであるかという、こうしたいわば根本的な点にまで当然さかのぼってみなければならぬ。むしろ、いま問題はこのような形で与えられているとさえいえます。ただ経済学上では、費用は通常大別して生産費、流通費に分かたれています(会計学上の費用の分類の仕方についてはさきに示したとおりです)、これからお話しするところでは、このうち費用としての基本的なものである生産費を中心とし(なお会計学上では、とくに工業の場合においてですが、上の費用の分類において示した製造原価なるものがこの生産費に当たるものとしてとり扱われています)、流通費については単にその一部にふれるにとどめざるをえませんので、この点、このようにおことわしておきたいと思いません。

2 ところで、いま上に申したような問題をとり扱うについては、当然まず費用についての正しい理論的(科学的)な把握の仕方にまたなければならぬ。またそのためには、いままず考えられることとして、従来経済学上論ぜられている諸種の費用論(ことに費用概念論あるいは費用範疇論)を念頭におき、そしてそのいずれのものかに依拠するとすれば、それではそのどのようなものによるべきかということがまず問題となってきますが、じつは私としては、このような問題の仕方のもとに、いま上に申したような点からみた場合、マルクス主義経済学におけるものによることが至当であり、むしろそうするのでなければ問題の正しい解決は期せられない、というように考えてきたのが実情です。もっとも、マルクス主義経済学ことに「資本論」においても、費用の概念ことにいま問題としているその細目にわたる個々の項目についてまではけっしてそれほど立ち入ってみられているとはいえない。しかし、少なくともこうした個々の費用項目としてとるべきものについて考える場合の基礎(基礎的な理論・見解)はすでにそこに与えられているといつてよい。そこで私は、このような考え方のもとに、以下これから、当の費用ことに生産費としてとらえられるべきもの

についてみるに当っては、マルクスの問題としているそれが発生する産業資本の運動過程 ( $G-W < \overset{A}{P_m} \dots P \dots W' - G'$ ) の本来意味するところを基礎としてさらに論議を進めてみたい。こうに考えている次第です<sup>8)</sup>。このような私の考え方に異論をもつ人々とはすでにここで見解がわかれることになりましたが、私としてはこのような異論は当たらないものとせざるをえませんが、とりえないものとしています。そしてこの点、ここにまず明らかにしておきたいと思います。ただこれから申し上げることも、(問題のとり扱いのうえからの都合上) 要点のみにとどめざるをえませんが、このようにお含みおき願いたいと思います。

3 さて、上のマルクスの問題としている産業資本の運動過程(ことにその生産過程  $W < \overset{A}{P_m} \dots P \dots W'$ ) を基礎としてみると、まずこの過程が示しているところから容易に知っていただけるように、本来商品の生産に要するものは、要するに生産手段 ( $P_m$ ) と労働力 ( $A$ ) であり、またこの各々は、投下された資本価値の消費として生ずる費用という点からみれば、それぞれ不変資本費、可変資本費 (この後者は具体的には労働力にたいする賃金として表わされる) としてとらえられるものといえます。さらにこれらの費用をもって生産される商品 ( $W$ ) は周知の剰余価値 (利潤) を含むより多くの価値をもつものとしてえられるものです。したがって、およそ商品の価値は、これらの不変資本費、可変資本費——商品価値についていえば、不変資本価値、可変資本価値——ならびに剰余価値の三つの部分から成るものとしてとらえられることになりました。さらにまたこのことから、いまこの各々をマルクスが行なっているところにしたがって略号  $c$ ,  $v$ ,  $m$  をもって示すと、商品 ( $W$ ) の価値はこれまた彼マルクスによるところの周知の  $W = c + v + m$  なる定式をもって表わすことができます。そして商品の生産費の理論的 (本質的) な把握は、(いまここでくわしく立ち入ってみることはできませんが) じつはこの定式を基礎としてみることによって始めて可能となるものといえますし、またこのような意味において、この定式は、

8) 以下においてマルクスによるものとしているのは、「資本論」第3巻第1編第1章のほか、第2巻第1編第6章によるものである。

いまわれわれの場合においてもきわめて重要な意味をもつものとして考えられなければならないものです。なお、この定式は、いま私の場合、企業における費用ひいて利潤について問題としているということから、個々の企業の生産する商品についてみたものとし、したがってその各項のうち、 $c$ 、 $v$ はやはり個々の企業が要費するもの、同様にまた $m$ も当然個々の企業が取得する剰余価値・利潤を意味するものとしてとり扱うことにいたします。そしてこの点ここでまたとくにおことわりしておきたいと思えます。

ところで、いま上にみたところからここでまず知られることは、企業(資本家)が商品の生産のために要費するものは、要するに不変資本費と可変資本費、すなわち $c + v$ のみであるということです。いいかえれば、彼ら企業(資本家)としては、商品の生産のためにこれ以外には何もかも要費しないのであり、したがって彼ら企業(資本家)からみても、商品の生産費として問題となるのはこの両者のみにすぎないということです。マルクスは、この $c + v$ について、この両者の本質的な相違を無視してとらえられたものを一括して $k$ として表わし(すなわち $c + v = k$ )、そしてこれを資本家的費用(kapitalistische Kost)とよんでいます。いずれにしても本来からいえば、資本家(ないし企業)が商品の生産費として要するのは、上にいうようにこの $c + v$ のみであるという意味において、それはまた本来の資本家的費用とよびうるものということができます。しかもこの点は、ここでとくに明確しておく必要のあるきわめて重要な点として申し上げておかなければならない点です。

## V 利潤の費用化部分の問題

1 ところが、すでにみてきましたように、経済学上でも(むしろ多くの場合)、上にみたような資本家自身生産費として要費する $c + v$ のほか、利子、地代、保険料、あるいはさらに学者によっては租税、諸権利の償却額などがいずれも生産費したがって費用とされているわけです。さらに会計学の場合には、交際費(遊興飲食費、機密費、その他)、寄付金のようなものまでそうです。ただし会



計学の場合についていえば、これらのもののうち、利潤計算上通常生産費（製造原価）あるいはその他の費用とされているのは、利子の場合には他人資本利子、地代の場合には借地にたいするものであり、租税については法人税（法人所得税）、所得税（個人所得税）などのような所得＝利益に課せられる以外のものです。さらに、いままでのところではふれてきませんでしたが、典型的には火災・その他の自然的災害・戦争などによる生産・流通のいずれにもなんら寄与するところのない単なる価値の喪失を意味するもので、本来からいえば、投下された元本としての資本あるいは獲得された利潤にして再投資されたものがいわば単に無意味に失われてしまったいわゆる損失（loss, Verlust）とみるべきもの——したがっていかえれば費用としてはとらえないもの——も、会計学上では原則としてやはり費用（ただし生産費以外のもの）とされているのが通説として説かれているところです。（この損失についてのこのような会計学上のとり扱い方とすべて同様とはいえませんが、これと通ずるような考え方は経済学上でもみられるところです。）<sup>9)</sup> さらに流通費のうち、ここでとくに問題となるのはマルクスのいういわゆる純粋流通費（商品の価値を実現するためにのみ要費されるもの）ですが、それは経済学上でも会計学上でも一様に費用とされているものとしてあげられるものです。

しかし、上に述べたようなマルクスのいう産業資本の運動過程に即してみた費用ことに生産費に関する考察からすれば、これらの利子以下のものは、いま上にふれた純粋流通費のごときものは一応別としても、少なくとも本来からいえば費用ことに生産費としてとらえうるものではない。またこの純粋流通費のごときものを含めてみても、これからさらに申し上げるところから知っていただけのように、これらのものは単に生産費としてのみでなく、もともと本来の意味では費用そのものをなすものではない。しかしそれでは、これらの利子以下のものはいかなるものであるか。またこれらの利子以下のものが——本来か

9) この損失に関する会計学上の諸説（一部経済学上のものをも含む）ならびに私見については、拙稿、損失の研究(1)(2)、「会計」昭和37年4月、5月；損失の諸項目と損失の性格—損失の研究(3)(4)一、同誌、同年7月、10月；続・損失の研究、同誌、昭和38年7月、参照。

らえばなんら費用をなすものでないにもかかわらず——費用さらにことに生産費（少なくともその主要な一部）とされているのはいかなる事由ないし根拠によるものであるか。ここでさらにわれわれに与えられてくるのはじつはこのような問題です。しかもそれは、さらに究明を要するきわめて重要な問題としてとりあげられるべきものです。

2 ところで、まず結論からいえば、これらの利子以下のものは（ただし上に損失としてあげたものは、以下の場合しばらくすべて別とします）、 $W=c+v+m$  における  $m$  部分たる利潤（剰余価値）からの——したがってそれを財源として分配されあるいは支払われる——それぞれ分配分あるいは控除分を意味するものであり、すなわちこのようにみるべきものです。元来この  $W=c+v+m$  なる関係を前提するかぎり、利子、地代がこの  $m$  部分たる利潤（剰余価値）によるものであることはご承知のようにすでに多く論ぜられているところですが、同様のことは、保険料、租税、諸権利の償却分、交際費、寄付金等々についてもいいうことです。さらに純粹流通費のごときものもやはり上の  $m$  部分によるものであることはすでにマルクスが明らかにしておおりです。すなわち、元来これらの一連のものは、労働力（ $A$ ）にはもちろん生産手段（ $Pm$ ）にもなんらかかわりのあるものではない。したがってまた商品価値における  $c+v$  を構成するものではなく、ひいて商品の販売による売上収益（売上高）からしても生産費としてのみでなくその他の費用としてもなんら回収しうるものではない。そしてこのようにみられることからすれば、これら一連のものは、いま投下資本はしばらく別とし、そして少なくとも利潤がえられていることを前提するかぎり（またこのような意味において少なくとも一般的には）、このえられた利潤によるほかに、それゆえまた、明らかに利潤の一部をなすものとしてみるべきものと考えられなければならないものです。またこうしたいま上にいうような点からみると、これらのものは、通常費用とされてはいるけれども、じつはいずれも利潤が費用としてとり扱われるという関係にあるものであり、そこで私は、こういった点から、このように利潤が費用としてとり扱われるこ

とを利潤の費用化と称し、また上にみたような利潤にして費用とされる部分は利潤の費用化部分と規定すべきものとしてきたのでした。ことにこの利潤の費用化ないし利潤の費用化部分なるものは、いま申ししているような点から、いまわれわれの場合、きわめて重要な問題としてとりあげられるべきものとみるべきです<sup>10)</sup>。ただし、各会計期間において、企業に利潤がなくあるいは損失(赤字)に見舞われているような場合には、前述の利子以下のものは、それが支払われるとすれば、既往の留保利益(利潤の蓄積分)あるいは投下した資本(元本)の食い込みによるほかないこととなりますが、ことにこの食い込みが後者の投下資本に生ぜしめられるような場合には、それはこの投下資本にかかわることであり、したがってこのような場合には、利潤の費用化ということはもちろん問題となりえないので、この点とくに注意を要する点として申し上げておきたいと思えます。

3 しかしいずれにしても、いま上に申した利潤の費用化部分(すなわち利潤にして費用とされているもの)は、本来からいうと利潤を意味するものであるかぎり、資本家自身にとっても、彼らの投下した資本によるもの( $c+v$ )とは明らかに異なるものです。すなわち、後者は資本家がその投下した資本を生産のために費やしたものであるのにたいし、前者はその結果えられた利潤(したがって資本家としては本来は何ものも要費しない部分)から充用され支払われるものです。したがって、それは費用とよばれてはいても、それには資本家は元来何ものも要費あるいは犠牲とはしていないのであり、またこのような意味において、これらの両者は本来本質的に異なるものとしてみなければならぬものです。

4 ところが、資本家の立場から、あるいは彼らの意識のもとにみるときは、上のような利潤の費用化部分も、彼らの支配のもとにおかれた価値が――

10) 上にいう利潤の費用化部分なるものは、すでに叙述の過程が示しているように、マルクス主義経済学ことに「資本論」における費用に関する理論を基礎としてみたことによるものであるが、同様の結果は、近代経済学でとられている所得概念からしても導きえられるものであることについては、前掲拙稿、残余利潤としての企業利益論、参照。なお以上に問題とした各個々の項目は、問題となるおもなものを例示的にとりあげたもので、そのすべてを尽しているものではない。

たとえそれが新たに利潤としてえられたものであっても——消費されあるいは減少せしめられるものであるという点において、彼らが投下した資本によるものと別に異なるところのないものとして映ずる。あるいは観念されるということになります。すなわち、彼らの立場あるいは意識からすれば、彼らの投下した資本を賃金や原料費（資本家的費用としての本来の生産費）として用いるにせよ、えられた利潤を利子や保険料や租税あるいはさらに遊興費のごとき交際費等（利潤の費用化部分）として用いるにせよ、いずれもともに価値の消費あるいは減少という点において同様のものとしてしかみられない、ということになってしまうわけです。そこでまた彼らにおいては、上の後者の利子、保険料等々も、前者の賃金や原料費などと同様にすべて費用のごとく考えられ、さらにまたこのことから、彼らの場合には、本質的に異なるこれらの各おのおのものを厳密に区別してとらえるというようなことは顧慮する必要なく、また現に顧慮もされない。そして費用についていえば、じつはこのようなとらえ方こそ、彼ら資本家の立場からする、あるいは彼らの意識（観念）によるところの、そしてまた今日会計学こと通用の会計学において広く行なわれているものとしてみられるものであります。

しかしいずれにしても、以上にみたところからすれば、彼ら資本家（あるいは企業）において利潤としてとらえられているのはけっして本来の利潤ではなく、そのうちからさらに上にいうような彼らによって費用として観念されるもの（すなわち利潤の費用化部分）はこれをすべて控除した残りの利潤、すなわち残余の利潤というべきものです。そしてそれをこのような残余の利潤たらしめているのは、すでに容易におわかりいただけるように、以上にみるような費用のとらえ方ですが、この費用とされているのは、これまた、もはやあらためて申し上げるまでもないように、けっしてその本来の正しいものではない。またそれが明らかに問題のあるものであることは、かかる事実そのものから一見して容易に知られるとおりです。

5 ところでまた、こうしたこの費用というのは、すでにご承知のように、

上にいうような利潤の費用化部分を含んでいるものであるということから、さきにふれたマルクスのいう資本家的費用をそのさい示したように $k(c+v=k)$ とし、そしていまここでさらに上の利潤の費用化部分を $k'$ とするならば、 $k+k'$ として表わされるものです。またこの $k+k'$ として表わされるものが、すでに見てきましたように現に実際にも生産費(ただしこの生産費に含められている $k'$ はそのすべてにわたるものではない)あるいはさらに一般に費用とされているものであり、そこでまたこのような意味において、私はこれをマルクスのいう上の資本家的費用にたいし、さらに实际的資本家的費用と名づけてきました。しかもこの实际的資本家的費用なるものこそ、現に実際に資本家(あるいは企業)において費用とされているものであることから、まさに資本家的費用とよぶべきものといえるものです。ところが、会計学上一般に費用とされているのは、じつはこのような实际的資本家的費用なるものです。またこれを他方利益(利潤)の側からみると、上にいう利潤の費用化部分は本来は利潤であるものが費用とされるという関係にあるものであることからいって、企業(資本家)の取得するものとされる利潤(剰余価値)は実際には $m-k'$ として、すなわち本来の利潤より明らかに過小にとらえられることとなります。そして上にいう残余の利潤というのは、じつはこのような本来の利潤より過小にとらえられているものですが、それは現にまた会計学上一般に利益とされているものであります<sup>11)</sup>。そしてそれはまた会計の実務・実践における利益の過小計上(あるいはより端的にいえばその隠匿)を基礎づけているものであるという点において、まさに資本家的利害に即応するものとしてみるべきものといえるものです。

ところで、いま上に申した点に関連し、私としてここでさらにとくに問題とせざるをえない点として申し上げておかざるをえないのは、会計学ことに通用の会計学の場合——それゆえまた多くの会計学者たちにより——当の利潤計算

11) 以上に問題としたような点からみると、マルクスのいう剰余価値率から利潤率への転化というものは、単にこの前者から後者への転化にとどまるものではなく、後者はさらにいわゆる利益率なるものに転化せしめられるに至るが、このうちの点については、拙稿、「経済論叢」昭和28年12月、参照。

において問題とされている費用ひいてそれによる利益（利潤）というものは、じつは以上にみるような資本家（あるいは企業）の立場からとらえられているものが、別にたち入って吟味されることもなくして、いわばそのまま学問の内容とされているということです。ことにこのことは、このような事実自体が示しているように、われわれのまさに問題とすべきことですが、同時にそこには、通用の会計学の資本家的・非学問的性格が如実にみられるはずで、そして私がさきに自己の学問的課題としてきたと申した会計学批判というのは、じつはこのような通用の会計学のあり方、ことにそれがさきに申したような収奪的機能を有する会計の実践に直接（あるいは法ないしこれを含めいわゆる会計制度なるもの——ちなみにこれらのものも基本的には通用の会計学にその基礎をおくものです——を介して）結びついていることにその根拠をもつものであります。

6 会計学上という費用ひいて（それを収益から差引くことによってえられる）利益（利潤）についての以上にみるような問題の仕方は、それ自体欠くことのできないものとさえいえるきわめて重要な意味をもつものですが、しかしこのような問題の仕方によるだけでは、個別経済としての企業における利潤計算、ことに以上にとり扱ってきたところでみるようなこの利潤計算のもとにおける費用ひいてそれによる利益（利潤）の把握の仕方に関する問題はなおけっして十分とりあげられているとはいえない。問題はむしろさらにたち入ってみられなければならない。しかも論ずべきことはなお多く存在するというのが実状です。

ところで、この場合とくに問題となるのは、以上にみたような私のいう利潤の費用化部分であっても、個別経済としての企業における利潤計算では、われわれとしても費用（すなわち収益から差引くべきもの）として認めうるもの、あるいはむしろ認めるべきものが存在するか否かということです。しかしこの点については、じつはまずつぎのような三つの場合が考えられるといえます。

(1) 当の利潤の費用化部分は本来は利潤であることからして、すべて費用とすることを否定する。

(2) その一部は費用として認め、他の一部はこのことを否定し、すなわち利潤としてとらえる。したがって、この(2)の場合というのは、いかえれば、前者を費用性のもの＝費用性の利潤の費用化部分、後者を非費用性のもの＝非費用性の利潤の費用化部分とし、すなわち利潤の費用化部分をこのように二分してとらえることを意味するものといえます。

(3) 利潤の費用化部分であっても、以上にみるような通常（あるいはことに通用の会計学で）行なわれているような仕方ではやはりそのまま費用として認める。

私は——いま上に申した個別資本としての企業における利潤計算を前提してみた場合——上の三つの場合のうち(2)をもってとるべき妥当なものとし、またこの(2)による場合、費用性の利潤の費用化部分、非費用性の利潤の費用化部分にそれぞれ属せしめるべきものとして私の考えてきたのは、いま一応以上にあげたものについてみるとすれば、それぞれつぎのようなものです。

(a) 費用性の利潤の費用化部分——他人資本利子、借地の地代、諸権利の償却額、純粹流通費。

(b) 非費用性の利潤の費用化部分——自己資本利子、自己所有地の地代、租税（そのすべてのもの）、保険料、交際費、寄付金、損失（ただし利益から差引かれるもの）。

そして私は、利潤の費用化部分をこのように二分してとらえることをみずから利潤の費用化部分二分説とよび、またかかる二分説をもって、この利潤の費用化部分の把握の仕方に関する理論的（科学的）なものとしてきたのでした。しかし私がこのような二分説を主張するには、もちろんその論拠を示さなければなりません、この論拠については、ここでは、たち入ってみる余裕がないのと、私自身やはりそれぞれすでに別の機会に明らかにしていますので<sup>12)</sup>、上のような結論的なことだけを申し上げることでおくことにさせていただきます。

12) 前述(2)(9)に示したもののほか、拙稿、企業利益計算の課題、「経済評論」昭和33年10月；会計学上の利子論の展開、「経済論叢」昭和37年6月；暖簾償却額の会計学上の性格、「企業会計」昭和36年8月；会計学上の租税の研究(1)―(3)、同誌、昭和26年10―12月；会計学上の租税の研究続論(1)(2)、同誌、昭和27年2月、3月；保険料および自家保険積立金の会計学上の性格、「税経通信」昭和37年10月；交際費の利益処分的性格、「簿記」昭和36年10月等。

思います<sup>13)</sup>。

しかしいずれにしても、会計学上という費用 (= 個別経済としての企業における費用) の概念ことにその範囲を確定するには、以上にみるような私のいう利潤の費用化部分なるものはいかに解し、ことにそれを前記の三つの場合のいずれによるべきものとすべきかはまさに検討を要するきわめて重要な問題としてみるべきものです。このような問題をおいて、上にいうような会計学上という費用についての問題を解決することはむしろ不可能とさえいえます。ところが、こうしたいま上に申しているような問題にたち入ってみられることはむしろはなだ少ないというのが現に事実としてみられるところです。——しかし、与えられている問題はもちろん解決されなければならない。

ところがまた、すでに申してきたように、以上にみるような費用ひいて利益 (利潤) に関する問題はけっして単に会計学上におけるものにとどまるものではなく、むしろ(その前に)経済学上の問題として与えられているものです。それでは、経済学者の方々は、こうした現に与えられている問題をどのようにお考えになるのであろうか。私見にたいするご批判とともに、さらにたち入って検討下さることを、私としてはこの機会に重ねてとくにお問い合わせしておきたいと思う次第です。

## VI 国民の生活を守るための学問として

1 さて、私の考えるところでは、以上に問題としたところでそれぞれ申してきたような点から、通用の会計学では、利潤計算上の一方の算定要素としての費用は、理論的 (科学的) に考えられるものより明らかに過小にとらえられているということになります。いま一方の収益については、いちいちたち入ってみることができませんでしたが、すでに申したように、この収益については全く逆のことがいえます。その結果利益は当然過小にとらえられることになり

13) 上の私見による二分説の根拠については、じつは講演のさいには多少具体的に説明したが、本稿では紙面の関係からすべて省略せざるをえなかった。



ます。ところが会計の実務・実践においては、これもすでに申ししてきたことですが、上のような会計学上にみられることがさらに輪をかけたような形で行なわれており、そのため利益はよりいっそう過小なものとしてとらえられて計上され公表されているというのが現に一般に広くみられるところです。そしてこのような利益の過小計上は、ひとことで申し上げると、要するに実際にある利益を隠匿し、それによって企業（資本家）が自己の「利益」を図ろうとすることに帰しますが、しかしこのことが同時にまた以上に申ししてきたような会計の取奪的機能として作用し、そして多くの国民の「利益」を不当に害し、その貧困化をいっそうしいものとなっているということが出来ます。この場合問題となるそれぞれの事実についても多少ふれてきましたが、それらを含めて、ここでさらにその主な点をまとめると、つぎのようなことがいえます。

すなわち、利益の過小計上により、実際にえられているものより表面に表わされた利益の少ないことを口実としあるいは手段とすることによって――

(1) まず投資者ことに株主は、本来なら分配されるであろうはずの配当を制限されることによって配当所得をへらされることになります。またこの点は、移動性の少ない大株主（支配株主）にくらべ、それが多し群小株主（従属株主）の場合にとくに問題となることです。なお、ことにこの群小株主の場合には、逆の利益の過大計上により、会社の実態をよくみせかけられるのに欺かれることによって、元も子もなくされてしまうというようなこと（すなわちことに小貯蓄者からの取奪）が現にしばしばみられるところですが、このこともとくに注意していただくべき点として、ここに申し上げておきたいと思います。

(2) さらに、とくに労働者（より一般的にいえば従業者）の場合についていえば、さきに申したように、まず労働条件のもっとも基本的なものである賃金が不当におさえられることになります。賃金の理論はもちろんそれとしてありますが、企業経営の実際においては、その大小はいわゆる支払能力によって決定されることが多く、またこの支払能力は、計上される利益の大小によって左右せしめられるようなことになりますので、そのためこの計上される利益の多寡

は、賃金の大小に多分にかかわることになってきます。またこうした点からして、利益の過小計上は、實際上賃金の引上げを阻止し、あるいはその引下げにまでつながってくることになります。またこの利益の過小計上ということは、利益が少ないからそれをさらに増加せしめなければならないという理由（口実）に用いられ、このことからさらに労働強化がしいられるということにもなってきます。すなわち、労働者（あるいは従業員）の場合には、問題はまさにこうした重大なことがらにかかわってくることになります。

(3) さらに国民一般にとっては、さきにその要点を申したような——企業が利益を過小に計上することにより免かれる（端的にいえば脱税する）ことによって行なわれる——納税者としての国民への租税の転嫁ということがまずその重大な問題としてあげられます。今日給与所得者の税負担が依然として重いのも、その主な要因の一つは、じつはこうした利益の過小計上による租税の転嫁という点にあるといえます。さらにこの利益の過小計上ということは、すでにご承知のように、反面からいえばとくに費用の過大計上によるものですが、この費用の過大計上ということは、それが商品の価格形成につながるものであるという点においてこれまた重大な問題となってくるものです。ことに独占資本の場合には、こうしたこの費用の過大計上によるところの不当な金額の費用に一定の利潤を加えて価格を決定することが可能であり、そのためこのような独占資本のもとに設定される価格（独占価格）はとくに不当に高めに決められることになります。そしてわれわれ国民は、このようにしてつくられた高い価格で日々商品を買うことを余儀なくされているというのがこれまた現に広くみられる事実です。すなわち、こうした点にもじつはこのように利益の過小計上（その反面をなす費用の過大計上）によるまさに重大な問題がひそめられているというわけです。

だいたいのことだけからみても、このようなことがいえるわけですが、その反面においてもたらされるのは、隠匿された利益を再投資することによる資本の蓄積ということであり、そしてこれはまたことに独占資本の場合には、すで

に申ししてきたように、当然独占の強化（ひいて現体制の維持という目的）につながることになるものです。

すなわち、事態はこうした形で進行しており、そして前述のような収奪・被収奪が展開されているというのが現に日常広く事実としてみられるところです。

2 しかし、いま上に述べたような一連の事実を、以上にみたような問題の諸点とあわせてみると、われわれはそれをももちろん単に手をこまねいてみているわけにはいかない。ことにそれが現に会計学上の問題として登場せしめられているものであることからいえば、われわれ会計学研究者は、それにかかわる問題をできるだけ理論的・実際的（実証的）に明らかにし、そしてまた多くの人々に知ってもらうようにしなければならない。そしてこのことは、われわれの、あるいは多くの国民の生活を守る道につながるものであり、またそのゆえにこそ、ぜひ必要なこととして考えられなければならないことです。もともと学問は、真実を明らかにすることにより、多くの人々に役だてられるものでなければならない。そして会計学ももちろんその例外であってはならない。さきに申した私のいう会計学批判・会計批判は、じつはこのような考え方のもとにみずから自己の学問的課題としてきたものですが、同時にまたこのような点にこそ、この学問の実践的意義が存在するはずであり、あるいは求められなければならないはずです。しかもこの実践的意義ということをおいては、われわれの場合、この学問の研究そのもののもつ意味さえ問われなければならない。そして私は自己の専攻するこの会計学なる学問を研究する過程で、いま上に申したようなことをたえずみずからかえりみながら念頭におき、また説いてきたところでもあります。少なくとも私としては、このように申し上げてよいと考えている次第です。

ただ以上この講演でお話ししてきましたことは、おそらく皆さんのうちの多くの方々にとってはふだんあまり関心をもっていただけていないような問題であり、また私の申し上げてきたところにおいても、いい足りない点が諸処に残されており、そのため十分よく理解していただきにくかったところもいろいろ

ろとあったことと思いますが、私としては、会計学なる学問ことにその基本的な一領域をなす利潤計算なるものにどのような問題が存在し、また私自身それをどのように考え、あるいは考えるべきものとしているのかという点についてそれぞれ大要を申し上げてみたつもりです。また以上に問題としてきた利潤計算にかかわる経済学上の問題については、経済学研究者の方々にさらにご検討を煩わし、ことに私の考えるところについてご批判いただければというようにも申しましたが、私としてはこのことを——この問題の解決の仕方のいかんは前述のようなそれぞれ重大な問題にかかわるものでありますので——ここに重ねてお願いしておきたいと思ひます。

最後に——ご承知のように、私たちの京都大学も今日大学紛争のまさに渦中におかれており、そして私の今日のこの講演もそのなかでようやく行なうことができたものです。この大学紛争にからまる大学問題はもちろんいろんな要因によるものですが、そこで問われているもっとも重要な点は、一般には必ずしもそれほどやかましくとりあげられているようにはみえませんが、まさに学問のあり方、研究・教育のあり方ということだと思われまふ。そしてこのことは、申し上げるまでもなく、われわれ研究者にこれまたまさに文字どおり重大な問題としてかかわることです。当の大学紛争にはじつに大きな犠牲がともなっています、それはもちろん単に犠牲として終わらせてはならない。そこからできるだけ教訓をくみとることによってこの大きな犠牲を生かすことこそまたわれわれ研究者の責任であるはずで、私は今後とも研究者としての生活をつづけていくつもりですが、こうした私の生活のなかで、いま申ししているような大学問題のなかで問われている学問のあり方、研究・教育のあり方ということにみずからたえず反省を加えながらやっていきたいと思ひますので、今後ともぜひよろしくご鞭撻いただきたいと存じます。そしてこのことを最後に申し上げて、今日の私のこの講演を終わることにさせていただきます。

ご静聴、まことにありがとうございました。